

**FERNANDO CIPRIANI**

**PROPOSTA DE AUDITORIA INTERNA PARA UMA INDÚSTRIA TÊXTIL DA  
REGIÃO METROPOLITANA QUE UTILIZA CONTABILIDADE TERCEIRIZADA:  
MELHORIA DOS CONTROLES GERENCIAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Departamento de Contabilidade do Setor  
de Ciências Sociais Aplicadas, da  
Universidade Federal do Paraná, como  
requisito para obtenção do título de MBA -  
Auditoria Integral.

Orientador: **Prof. Dr. Blênio C. Severo Peixe**

**CURITIBA**

**2009**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus pela oportunidade e pelo privilégio concedido em compartilhar tamanha experiência e, ao freqüentar este curso, perceber e atentar para a relevância de temas que não fazia parte, em profundidade, da minha vida.

Aos meus pais, pelo apoio de sempre e pelas condições proporcionadas para que eu pudesse concluir esse curso.

A minha noiva que me deu forças para chegar até o fim e por compreender quando não pude estar com ela.

Agradeço também a todos da minha família, pelo apoio e confiança passada e pela paciência em tolerar a minha ausência.

Aos demais idealizadores, coordenadores e funcionários da Universidade Federal do Paraná.

A todos os professores e seus convidados pelo carinho, dedicação e entusiasmo demonstrado ao longo do curso.

Aos colegas de classe pela espontaneidade e alegria na troca de informações e materiais numa rara demonstração de amizade e solidariedade.

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família, especialmente aos meus pais e minha noiva, por se constituírem diferentemente enquanto pessoas, belas e admiráveis por essência, estímulos que me impulsiona a buscar vida nova a cada dia e principalmente por estarem ao meu lado em todos os momentos.

*“Se almeja atingir uma posição mais elevada, deve, antes de obter a vitória, dotar-se da convicção de que conseguirá infalivelmente”.*

(Napoleon Hill)

## RESUMO

**CIPRIANI, F. Proposta de Auditoria Interna para uma Indústria Têxtil da Região Metropolitana que utiliza Contabilidade Terceirizada: Melhoria dos Controles Gerenciais.** A informação é considerada o principal agente para a obtenção de um conhecimento maior acerca das decisões que devem ser tomadas no âmbito das organizações. Isto implica a disponibilização de informações úteis e confiáveis aos gestores sobre os eventos empresariais. As informações sobre os eventos patrimoniais, particularmente, são transmitidas aos usuários na forma de relatórios. Quanto aos usuários externos, como investidores, fornecedores ou mesmo agentes públicos, estes têm acesso somente às demonstrações contábeis. Já os usuários internos, como gestores e funcionários da organização, acessam também os relatórios contábeis gerenciais elaborados para dar suporte ao processo decisório. Os usuários requerem uma contabilidade adequada para evidenciar e mensurar os elementos que compõem o patrimônio da empresa. Esse trabalho procura demonstrar o estudo de caso aplicado em uma Indústria Têxtil, cujo nome não será divulgado por motivos éticos e de segurança das informações por ela geradas, tendo como objetivo principal analisar e posteriormente propor uma auditoria interna, através da melhoria dos controles gerenciais, de forma que, através dessa metodologia, a empresa se torne mais transparente e melhor organizada, e como consequência obtendo informações confiáveis para auxílio no processo decisório. Nessa aplicação foram utilizados conceitos de auditoria e controles visando a melhoria nos pontos de controle em cada departamento da empresa. Espera-se assim, a comprovação de que a aplicação forneça vantagens competitivas para a empresa objeto de estudo.

**Palavras-chave:** Auditoria. Gestão. Controles Internos. Controles Gerenciais.

**E-mail:** fernandocon@globo.com

## SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>II</b>
<b>DEDICATÓRIA .....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>IV</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>07</b>
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>09</b>
2.1 ORIGEM DA AUDITORIA .....	09
2.1.1 No Mundo .....	09
2.1.2 No Brasil .....	10
2.2 CONCEITOS DE AUDITORIA .....	11
2.3 NATUREZA DA AUDITORIA .....	12
2.3.1 Quanto ao Órgão Fiscalizador .....	12
2.3.2 Quanto a Forma de Abordagem .....	13
2.3.3 Quanto ao Tipo .....	14
2.4 TIPOS DE AUDITORIA .....	14
2.4.1 Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	14
2.4.2 Auditoria Operacional .....	15
2.4.3 Auditoria de Gestão .....	16
2.4.4 Auditoria de Qualidade .....	18
2.4.5 Auditoria de Sistemas .....	19
2.4.6 Auditoria Fiscal .....	20
2.4.7 Auditoria Ambiental .....	21
2.4.8 Auditoria Governamental .....	24
2.5 CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA .....	26
2.6 ÓRGÃOS REGULADORES .....	28
2.6.1 Comissão de Valores Mobiliários – CVM .....	28
2.6.2 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON .....	28
2.6.3 Conselho Federal de Contabilidade – CFC .....	29
2.6.4 Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA .....	29
2.7 CONTROLES INTERNOS .....	30
2.7.1 Controles Administrativos .....	31
2.7.2 Controles Contábeis .....	32
2.7.3 Controles Gerenciais .....	34

2.8	AUDITORIA INTERNA .....	37
2.8.1	Conceitos Básicos .....	37
2.8.2	Estrutura da Auditoria Interna .....	38
2.8.3	Princípios da Auditoria Interna .....	39
2.8.4	Requisitos da Auditoria Interna .....	40
2.9	PERFIL DO AUDITOR .....	41
2.9.1	Personalidade .....	42
2.9.2	Responsabilidade .....	42
<b>3.</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>44</b>
3.1	TIPO DE PESQUISA .....	45
3.1.1	Técnica de Pesquisa Bibliográfica .....	45
3.2	NATUREZA DA PESQUISA .....	46
3.2.1	Pesquisa Quantitativa .....	46
3.2.2	Pesquisa Qualitativa .....	46
3.3	ABORDAGEM, TÉCNICA E PROCEDIMENTOS .....	47
3.3.1	Coleta de Dados .....	47
3.4	DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL .....	47
3.5	LEVANTAMENTO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES .....	48
<b>4.</b>	<b>ESTUDO DE CASO APLICADO À INDÚSTRIA TÊXTIL .....</b>	<b>49</b>
4.1	CARACTERÍSTICAS DO NEGÓCIO DA EMPRESA .....	49
4.1.1	Visão, Missão e Princípios .....	50
4.2	ESTRUTURA DA EMPRESA .....	50
4.3	PRINCIPAIS CONCORRENTES .....	52
4.4	PRINCIPAIS CLIENTES .....	52
4.5	PRINCIPAIS FORNECEDORES .....	53
4.6	LEVANTAMENTO DOS PONTOS DE CONTROLE .....	54
4.7	CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES .....	55
4.7.1	Diretoria Geral .....	55
4.7.2	Departamento Administrativo .....	55
4.7.3	Departamento Financeiro .....	57
4.7.4	Departamento Industrial.....	59
4.7.5	Departamento Comercial .....	62
4.8	PROPOSTA DE AUDITORIA INTERNA .....	64
<b>5.</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>66</b>
<b>6.</b>	<b>REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>67</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Em micros e pequenas empresas muitas vezes existem falhas nos procedimentos internos, ainda que utilize um bom sistema de gerenciamento e controle, erros ou mesmo omissão acabam acontecendo.

De acordo com ALMEIDA (2008, p.29), “a administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa”.

Quais benefícios uma empresa terá com a melhoria dos controles gerenciais?

O conceito e objetivo da auditoria contábil estão relacionados ao conjunto de atividades, técnicas e procedimentos, exercidos de forma sistêmica na empresa. Compreende a avaliação e exame das operações praticadas, com o foco de apurar a realidade das operações e a exatidão dos registros contábeis e, por final, emitir sua opinião.

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica. Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização. (CREPALDI, 2007, p.3)

A melhoria nos procedimentos internos auxiliará no desenvolvimento empresarial, pois esse monitoramento no sentido de melhoria contínua trará um novo enfoque para a empresa onde serão feitas correções de falhas, sendo que dentro dessa perspectiva todos os setores da empresa serão observados.

Para SCHMIDT (2006, p.42), “a função da auditoria interna é a de auxiliar todos os membros da administração do desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades do negócio que possam ser úteis à administração. Essa função pressupõe sua incursão em campos além dos de

contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame”.

Muitos escritórios de contabilidade que atendem várias empresas de setores diferenciados, em alguns casos, não apresentam para seus clientes opções ou formas para que se tenha um melhor desenvolvimento, tanto na apresentação de uma benéfica forma de tributação como até mesmo em relação aos procedimentos e rotinas internas ligadas à área administrativa, financeira e operacional.

A escrituração contábil é uma ferramenta indispensável para uma entidade, sendo que as demonstrações financeiras auxiliarão a empresa nas tomadas de decisões ou até mesmo em mudanças de critérios anteriormente utilizados.

Uma entidade que mantém sua contabilidade regular possui vantagens e benefícios dentre eles: oferecer maior controle financeiro e econômico à entidade; comprovar em juízo fatos cujas provas dependam de perícia contábil; distribuição de lucros como alternativa de diminuição de carga tributária e; como principal benefício provar aos sócios remanescentes e os retirantes da sociedade a verdadeira situação patrimonial, para fins de apuração dos haveres ou venda de participação.

O objetivo geral desse estudo é evidenciar a atual realidade e apresentar uma proposta através de ferramentas para melhoria dos controles internos e gerenciais de uma indústria têxtil que utiliza contabilidade terceirizada, certo de que cada uma possui sua particularidade seja pelo seu porte ou sua estrutura organizacional.

Os objetivos específicos são: analisar e descrever os procedimentos de auditoria interna; caracterizar e avaliar formas que possam auxiliar no controle interno em todos os setores da empresa; e apresentar uma proposta através do estudo de caso de que é melhorar os controles gerenciais através das técnicas de auditoria e a adoção de determinados procedimentos.



## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente trabalho irá discorrer sobre a origem da auditoria, seus conceitos, sua natureza e os tipos de auditoria, quais são suas características, os órgãos reguladores, controles internos, auditoria interna e o perfil do auditor.

### 2.1. ORIGEM DA AUDITORIA

Segundo PINHO (2007, p.5) “É difícil precisar quando começa a história da auditoria, pois todo aquele que possuía a função de verificar a existência de bens e, posteriormente, a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um proprietário ou representante deste, poderia ser considerado como auditor”.

O surgimento da auditoria teve por consequência a necessidade da validação dos registros contábeis, pelo simples motivo do surgimento de grandes corporações. Sua evolução deu-se simultaneamente ao desenvolvimento econômico e devido à constituição de entidades formadas com capital de pessoas.

#### 2.1.1 No Mundo

Para CREPALDI (2007, p.131) “As atividades de verificação das transações realizadas e do produto auferido das mesmas remontam a tempos imemoriais, pois sempre houve um investidor à procura de aplicação rendosa para seu capital, assim como sempre houve quem possuísse ou produzisse bens que atraem os investimentos disponíveis, oferecidos o mais das vezes por fatores do investidor”.

Assim, as atividades de conferir-se com o capital investido, foram adquiridos ou produzidos os bens ou serviços almejados, e se estes renderam o lucro esperado, compreendem, em essência, a natureza da auditoria interna.

Tem-se conhecimento de que nos diversos países europeus durante a Idade Média, associações profissionais executaram funções de auditoria, como os Conselhos Londrinos, o Tribunal de Contas em Paris, o *Collegio dei Raxonatti* em Veneza e a *Accademia dei Ragionieri* em Milão e Bolonha. Todos esses registros representam traços e momentos da evolução da auditoria, contudo a terminologia e a concepção difundidas pelo mundo são, indiscutivelmente, de origem inglesa. (PINHO, 2007,p.6)

A auditoria contábil teve início primeiramente na Inglaterra, primeira nação a possuir grandes empresas de comércio e primeira a instituir imposto sobre a renda.

Nos Estados Unidos da América do Norte, já em 1923, o saudoso e eminente auditor interno Bradford Cadmus começava sua longa e proveitosa carreira de auditoria interna.

Mas só após 1941, a auditoria interna, “como um controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficácia de outros controles”, passou a vigorar efetivamente naquele país.

### 2.1.2 No Brasil

De acordo com PINHO (2007, p.7) “no Brasil colonial, havia a figura do juiz colonial, o olho do rei, que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes. Semelhantemente ao que aconteceu em outros locais, inicialmente não era praticada a auditoria, apenas uma atividade de fiscalização tributária”.

O surgimento da auditoria no Brasil se deu pela necessidade das companhias darem maior atenção às normas e procedimentos internos pela complexidade dos negócios.

A aplicação no Brasil, na concepção atual de auditoria, iniciou-se a partir da década de 40 com a vinda das multinacionais. Santi (1988, p.18) relata que o primeiro parecer de auditoria brasileiro, emitido pela *Clark & Cross*, data de 1903, relativo à São Paulo *Tramway and Power Company*. O autor cita ainda uma alteração contratual da *Mc-Auliffe, Davis Bell & Co.*, a qual mostra a existência de escritório da firma, no Rio de Janeiro, desde 1909. (PINHO, 2007, p.7)

Segundo CREPALDI (2007, p.132) “a versão em português do lema “Progresso pelo intercâmbio” foi adotada em 1967 pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, São Paulo, SP. Rebuscando mais a reminiscências, vamos encontrar, mais perto de nós, os dois parágrafos finais do artigo de abertura do livro *Auditoria interna*, escritos em 1967, pelo contador e exímio auditor interno, Kurt F. Schrader, fundador do Instituto dos Auditores Internos do Brasil, seu ex-presidente e governador, cujas contribuições de valor inestimável para a causa auditoria interna no Brasil só findaram com sua morte”.

## 2.2. CONCEITOS DE AUDITORIA

O conceito de auditoria pode ser definido de uma maneira simples, como sendo o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade.

Deste modo, algumas idéias e alguns conceitos de autores relevantes serão colocados em destaque.

Segundo LOPES DE SÁ (1974, p.17) “auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, observando-os para verificar se encontram dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas respectivas, através de pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, valendo-se para tanto, de todos os meios necessários”.

Para CREPALDI (2007, p.3) “De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica”.

De acordo com a NBCT-12, regulada pela Resolução CFC 986/03, determina as seguintes conceituações acerca da Auditoria Interna:

### 1. Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

1.1 Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

1.2 A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

1.3 A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

1.4 A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Em um conceito adaptado da *American Accounting Association*, a auditoria pode ser entendida como o campo do saber voltado para o desenvolvimento e para o aperfeiçoamento do processo sistemático de obtenção de evidências que visa

aquilatar o grau de conformidade das práticas e afirmações frente aos padrões estabelecidos e à comunicação dos resultados aos diversos interessados.

Segundo o AUDIBRA, citado por PINHO (2007, p.3), “auditoria é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas”.

## 2.3. NATUREZA DA AUDITORIA

Segundo CREPALDI (2007, p.8) “A auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança, isto é, a auditoria é um espaço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada”.

A natureza da auditoria pode ser dividida quanto ao órgão fiscalizador, forma de abordagem e o tipo ou área envolvida.

### 2.3.1 Quanto ao Órgão Fiscalizador

A divisão quanto ao órgão fiscalizador dá-se da seguinte forma:

- a) Auditoria Interna;
- b) Auditoria Externa.

#### a) Auditoria Interna

Essa forma de auditoria é desempenhada internamente pela empresa, sendo responsável pela verificação e avaliação dos procedimentos e sistemas. O objetivo é reduzir fraudes, erros, práticas ineficientes ou ineficazes.

Para ALMEIDA (2008, p.70) “Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os

funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias”.

Os objetivos da auditoria interna são: Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

#### b) Auditoria Externa

A auditoria externa é realizada por uma instituição independente à entidade fiscalizada, sendo que seu objetivo é emitir um parecer em relação a situação financeira, gestão de recursos, legalidade e regularidade de suas operações.

Para CREPALDI (2007, p.32) “Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa”.

#### 2.3.2 Quanto a Forma de Abordagem

A divisão quanto a forma de abordagem dá-se da seguinte maneira:

- a) Auditoria Horizontal;
- b) Auditoria Orientada.

##### a) Auditoria Horizontal

Essa forma de auditoria aborda tema específico, sendo realizada em várias entidades ou serviços paralelamente. Busca a conformidade de toda a organização em relação a um requisito específico, por exemplo, pode ser feita uma auditoria somente dos requisitos relacionados ao treinamento e capacitação da força de trabalho em toda a organização.

## b) Auditoria Orientada

Essa forma de auditoria é focada em uma atividade específica qualquer ou em alguma atividade com indicativos fortes de erros ou fraudes. Ela é rápida e mais eficiente, para a realização das auditorias financeiras anuais.

### 2.3.3 Quanto ao Tipo

Existem diferentes formas de aplicação da auditoria quanto ao seu tipo, sendo que a opção é feita pelo auditor que irá verificar qual será aquele modelo que melhor se adapta ao sistema da entidade e o objetivo daquela auditoria.

Deste modo, alguns conceitos e características dos principais tipos de auditoria serão colocados em destaque no capítulo a seguir.

## 2.4. TIPOS DE AUDITORIA

Tomando por base a definição conceitual de auditoria, pode-se classificá-la quanto aos tipos: Auditoria de Demonstrações Financeiras; Auditoria Operacional; Auditoria de Gestão; Auditoria de Qualidade; Auditoria de Sistemas; Auditoria Fiscal; Auditoria Ambiental; e Auditoria Governamental.

### 2.4.1 Auditoria de Demonstrações Financeiras

Segundo ATTIE (2007, p.220) “O trabalho de auditoria das demonstrações contábeis assemelha-se ao executado pelos auditores independentes, uma vez que o grande objetivo é a fidedignidade das demonstrações contábeis em sua essência”.

Para CREPALDI (2007, p.11) “As demonstrações financeiras são informações, preparadas por escrito, destinadas a apresentar a situação e a evolução do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros, alheios a ela. Para que cumpram suas funções, é necessário que tais demonstrações observem dois requisitos: Informar aos usuários que critérios foram adotados em sua elaboração; e apresentar parecer de terceiros, alheios à empresa, sobre sua

fidedignidade com que tais demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução durante o período a que se referem.

De acordo com ATTIE (2007, p.220) “A ótica do auditor interno varia em relação ao objeto em exame. A ele podem interessar as demonstrações contábeis como um todo, somente para os casos em que as empresas não sejam examinadas por auditores independentes e os administradores se interessem em determinar que a informações recebidas sejam verídicas”.

Com base nisto, poder-se-ia definir a auditoria das demonstrações financeiras como o exame das mesmas, por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.

Pode-se dizer também que o trabalho executado pelo auditor interno, nessa ocasião, tem por enfoque os princípios da contabilidade aplicados, os aspectos legais e fiscais das demonstrações contábeis e os aspectos documentais das transações praticadas.

#### 2.4.2 Auditoria Operacional

Para CREPALDI (2007, p.12) “A auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito da organização”.

Esse tipo de auditoria ocorre em todos os níveis de gestão, nas etapas de programação, execução e supervisão, sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia. É conhecida também como auditoria de gestão, de eficiência, de resultados ou de práticas de gestão, onde todos os sistemas e métodos utilizados pelo gestor são auditados para auxiliar na tomada de decisões. Analisa a execução das decisões tomadas e aprecia até que ponto os resultados pretendidos forma alcançados.

De acordo com GIL (2000, p.21) a auditoria operacional é a “revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos/serviços no horizonte temporal passado/presente”.

Para ARAÚJO, citado por PINHO (2007, p.113), “auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privados, com a finalidade de

avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente, bem como se estão sendo alcançados os objetivos operacionais”.

Segundo PINHO (2007, p.113) “A auditoria operacional é uma atividade especializada exercida na entidade, que compreende a coleta de dados e análise de produtividade e a rentabilidade da entidade; dos custos das operações, do equilíbrio e do crescimento estrutural e patrimonial da entidade, incluindo a situação financeira e a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção”.

De modo que se tem como momentos de auditoria em nível operacional: processos e resultados de vendas realizadas; seqüência de tarefas e produtos produzidos e serviços prestados; e atividades realizadas em nível administrativo/financeiro.

Para GIL (2000, p.25) “os objetivos da atuação da auditoria operacional são: avaliar o nível de operacionalização das unidades consoante os normativos vigentes; contribuir para otimização da dinâmica de atuação das unidades via auditoria preventiva, baseada na aplicação de *checklist*, cobrindo produtos, serviços e infra-estrutura; verificar a adequacidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização; e estimular a qualidade organizacional”.

Assim, a auditoria operacional por englobar diferentes aspectos como o exame dos métodos de controle, meios de operação, estrutura da organização e o uso dos recursos físicos e humanos, tem por finalidade ajudar na gestão e determinar a melhor administração das operações.

#### 2.4.3 Auditoria de Gestão

De acordo com GIL (2000, p.21) a auditoria de gestão é a “revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos/serviços no horizonte temporal presente/futuro”.

Para SCHMIDT (2006, p.66), “a auditoria interna em nível de gestão desempenha suas atividades participando de reuniões de diretoria, comitês operacional-financeiros, grupos envolvidos com projetos de qualidade total etc. Dessa forma, trabalha em nível estratégico, tático e no processo decisório decorrente da aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos”.



A auditoria de gestão deve estar centrada em situações empresariais de maior risco para a continuidade dos negócios, proporcionando às organizações recomendações factíveis que auxiliem na tomada de decisões, corrigindo rumos e buscando sempre a máxima eficácia administrativa dos dirigentes das corporações.

Para GIL (2000, p.25) “a caracterização da auditoria de gestão, segundo o vetor *tempo (presente/futuro)* pode ser estruturada em: antecipatória; corrente; e futura”.

- a) *Antecipatória*: identificação de pontos de controle e acompanhamento de projetos de concepção, viabilização e detalhamento de novos produtos e serviços empresariais; é uma visão em termos de engenharia do produto e de especificação de processos; o conceito de qualidade do produto e do serviço deve ser atendido na fase do projeto;
- b) *Corrente*: estabelecimentos de pontos de controle que induzam/permitam transferência e inovação tecnológica; validação e avaliação da qualidade da operacionalização de produtos e serviços, via mudança dos padrões operacionais vigentes;
- c) *Futura*: caracterização de pontos de controle segundo a ótica de montagem de cenários e realização de simulações quanto ao cumprimento da missão da empresa ou de seus segmentos organizacionais.

De modo que se tem como momentos de auditoria em nível de gestão: planejamentos realizados; desenvolvimento de novos produtos/sistema/tecnologias; pesquisas em realização; programas de qualidade em execução; e informação e contra-informação empresarial.

#### 2.4.4 Auditoria de Qualidade

A auditoria de qualidade pode ser definida como a análise sistemática e independente para determinar se as atividades da qualidade e seus resultados estão de acordo com as disposições projetadas e, se estas foram praticadas com eficácia e se são adequadas á atingir os objetivos.

Segundo GIL, citado por PINHO (2007, p.119), “a auditoria da qualidade é uma ferramenta gerencial utilizada para avaliar, confirmar, verificar e certificar os processos de atividades relacionados com a qualidade. Este tipo de auditoria, quando devidamente realizada e instruída, proporcional a manutenção dos padrões de excelência objetivados pelas empresas e demandados pelos clientes”.

Para SCHMIDT (2006, p.66), “pode-se dizer que a auditoria da qualidade é uma avaliação planejada, programada e documentada, executada por pessoas independentes da área auditada, visando verificar a eficácia de um sistema implantado, no atingimento dos objetivos e padrões preestabelecidos, servindo como mecanismo de retroalimentação e aperfeiçoamento do próprio sistema”.

De acordo com MILLS, citado por PINHO (2007, p.119), “a auditoria da qualidade é um fator fundamental para o gerenciamento do sistema da qualidade de qualquer organização, uma vez que fornece os dados para avaliar e aperfeiçoar a eficácia do sistema”.

Para REBELO (1998, p.65), a auditoria da qualidade, por se aplicar a sistema da qualidade e aos elementos, processos, produtos e serviços, pode ser classificada em:

- a) *Auditoria do Sistema da Qualidade*: avalia a conformidade do sistema da qualidade implementado em relação aos requisitos definidos na norma de referência, com a finalidade de atestar a adequação dos objetivos e diretrizes da organização no tocante à qualidade.
- b) *Auditoria da Qualidade do Processo*: tem como objetivo avaliar se todos os processos e demais procedimentos operacionais estão segundo padrões determinados e se estes estão atualizados. Dá ênfase aos recursos materiais e humanos nas diversas etapas de execução da atividade, em comparação ao previsto nos procedimentos do Sistema da Qualidade.

- c) *Auditoria da Qualidade do Produto/Serviço*: avalia se os produtos/serviços testados atendem plenamente às exigências e necessidades da qualidade. É uma auditoria direcionada para adequação do uso e serve para avaliar a eficácia da inspeção, na medida em que avalia a qualidade do produto/serviço pronto.

Em relação aos procedimentos a auditoria interna da qualidade tem como norma de referência o programa da qualidade onde estão determinados as atribuições, procedimentos, políticas etc. Pressupõe a necessidade de haver a conformidade das operações com o programa da qualidade e, inclui como procedimentos: verificar o sistema da qualidade; analisar o desempenho; analisar a qualidade do produto; analisar a qualidade do processo/serviço; analisar a qualidade de processamento de dados; e analisar a qualidade de serviço prestado ao cliente.

#### 2.4.5 Auditoria de Sistemas

Segundo PINHO (2007, p.133), “a auditoria de sistemas consiste numa ação conjunta de revisão e avaliação da qualidade de controle interno de sistemas informatizados, cobrindo os aspectos de planejamento, iniciação e registro de transações, o qual deve atender a determinados requisitos”.

Para se obter uma maior segurança no ambiente informatizado é necessária a existência dos seguintes controles sistêmicos:

- a) *Gerais*: consiste na implantação de políticas de segurança, definição de padrões de hardware e software, atribuições e responsabilidades, organograma, política de contratação e demissão, entre outros;
- b) *Preventivos*: existência de uma adequada segregação de funções e ambientes, controle de acesso físico/lógico, firewall, logins de acesso, entre outros;
- c) *Detectivos*: emissão de mensagens de erro, relatório de desempenho de processamento, relatório de transmissão de dados, entre outros;
- d) *Corretivos*: plano de contingência, plano de recuperação e reinício e procedimentos de back-up.

Para FONTES, citado por PINHO (2007, p.133), “a auditoria de sistemas deve assumir um posicionamento de assessoria de alto nível e auxiliar a administração a desincumbir-se eficazmente de suas responsabilidades, para que a empresa tenha condições de melhorar a eficiência dos sistemas, obterem maior retorno dos investimentos e diminuir custos e riscos”.

Para SCHMIDT (2006, p.66), “o auditor interno envolve-se no processo de planejamento, desenvolvimento, testes e aplicação dos sistemas, preocupando-se com a estrutura lógica, física, ambiental, organizacional, de controle, segurança, desenvolvimento e proteção de dados. Cabe-lhe informar a administração sobre: adequação, eficácia, eficiência e desempenho dos sistemas e respectivos procedimentos de segurança em processamento de dados”.

As condições para a iniciação da auditoria de sistemas devem estar claras e objetivas, pois é de grande importância importante para o desenvolvimento dos trabalhos, dentre elas destaca-se: fidelidade da informação em relação ao dado; segurança física; segurança lógica; confidencialidade; segurança ambiental; cumprimento à legislação em vigor; eficiência; eficácia; e obediência às políticas da alta administração.

Segundo PINHO (2007, p.134), “a auditoria de sistemas é um ramo de atividade que tem obtido evolução significativa devido à complexidade e ao crescimento das atividades empresariais e da presença constante da participação tecnológica de processamento eletrônico de dados nas atividades organizacionais”.

Assim pode-se caracterizar e identificar a auditoria de sistemas como o ramo da auditoria que revisa e avalia os controles internos dos sistemas de informação da empresa com o objetivo de: verificar a eficiência; constatar a eficácia; e atestar a segurança física e lógica.

#### 2.4.6 Auditoria Fiscal

A auditoria fiscal tem por objetivo examinar a eficácia e eficiência dos controles e procedimentos de natureza fiscal e tributária em relação às operações e bens da empresa.

Através de instrumentos apropriados, processos investigatórios, comparação de dados e elementos indicativos nos documentos, livros e guias fiscais, a auditoria verifica o cumprimento das obrigações e encargos tributários, em relação aos

procedimentos que foram planejados, visando validá-los ou identificar divergências e suas correspondentes causas para eliminá-las.

O termo auditoria fiscal é utilizado normalmente para definir ações de fiscalização tributária desenvolvida pela administração fiscal. Contudo, o seu conceito poderá apresentar conteúdos diferentes em função da posição do sujeito que executa a auditoria.

A auditoria fiscal poderá ser dividida e desenvolvida em três vertentes: Pelas entidades fiscalizadoras do Governo; Por auditores internos da Empresa; e Por auditores externos.

A auditoria fiscal é tem por objetivo, essencialmente, verificar se a entidade ou contribuinte cumpriu as suas obrigações fiscais de uma maneira correta. Dessa forma, procura-se minimizar a diferença existente entre o imposto definido pela legislação e o imposto declarado pelos contribuintes, para combater à fuga e evasão fiscal.

No contexto da auditoria interna, a auditoria fiscal contribui para a busca das melhores soluções e propostas que atendam aos objetivos da entidade. Sendo que, deverá ser levado em consideração o ônus financeiro, pois as decisões contribuirão decisivamente para a auditoria.

Além do cumprimento e da verificação da legislação, a auditoria deverá procurar otimizar a carga fiscal, adotando, dentro do quadro legal em vigor, uma atitude crítica, integrada na gestão global da empresa.

#### 2.4.7 Auditoria Ambiental

De acordo com a ISO 14010 (ABNT 1996c), a Auditoria Ambiental conceitua-se como sendo um processo de verificação sistemática e documentada para, objetivamente, obter e avaliar evidências que determinam os aspectos ambientais específicos das atividades, eventos, condições e sistemas de gerenciamento. Ou, ainda, se as informações relacionadas aos mesmos apresentam conformidade com o critério de auditoria, comunicando-se os resultados deste processo ao cliente.

A contabilidade ambiental está relacionada com o tratamento das demonstrações de episódios e transações ambientais, que afetam ou que possam vir a afetar a situação econômica e financeira da empresa. Esse tipo de contabilidade tem aumentado a procura pelas entidades, porque assuntos

relacionados à disponibilidade tornaram-se objeto de debate econômico, político e social em todo mundo e/ou pela carência de recursos naturais e poluição do meio ambiente.

Para SCHMIDT (2006, p.66), “é o ramo da auditoria interna que examina e analisa os prováveis impactos que as empresas possam causar ao meio ambiente, com reflexo direto sobre a imagem delas no mercado e, conseqüentemente, na captação de recursos, sob a forma de financiamentos ou lançamentos de ações no mercado financeiro”.

A gestão ambiental ela atua preventivamente em todo processo produtivo, como: evitando impactos sobre o meio ambiente por meio de um conjunto de ações, que incluem controle de emissões tóxicas, reciclagem de resíduos etc.

Segundo PINHO (2007, p.127) “A auditoria ambiental vem sendo utilizada como meio de analisar o grau de conformidade e de desempenho das unidades operacionais ou das entidades como um todo, que realizam algum tipo de política de meio ambiente. Surgiu na década de 70, nos Estados Unidos, com o objetivo de verificar o cumprimento da legislação. Na Europa passou a ser utilizada na Holanda por força das filiais americanas ali instaladas. Em 1992, surgiu a primeira norma européia, no Reino Unido”.

A auditoria ambiental pode ser diferenciada e direcionada de acordo com a sua finalidade, dentre elas destaca-se:

- a) *Auditoria de riscos*: aplicada em casos de contrato de seguro ou, em um âmbito mais geral, no caso de uma análise de risco. Neste último caso é útil para a empresa conhecer com exatidão o tamanho do risco de um possível acidente para o meio ambiente e, conseqüentemente, os riscos econômicos, financeiros e jurídicos;
- b) *Auditoria de Conformidade*: consiste na verificação do cumprimento da legislação vigente aplicável. É uma auditoria de ambição muito limitada, pois se restringe à legislação existente e de caráter defensivo;
- c) *Auditoria Pós-acidente*: centralizada nas dificuldades de responsabilidade penal ou civil, tem por finalidade determinar as causas de um acidente. Em geral, realizada paralelamente a um procedimento jurídico, pode dar elementos à procuradoria, mas também pode fornecer à empresa;

- d) *Auditoria de Operação de Fusão, Absorção ou de Aquisição*: consiste na verificação de no caso de uma empresa que deseja, por exemplo, adquirir outra, onde os presidentes podem solicitar uma auditoria ambiental para saber a natureza dos riscos ao qual ela estaria sujeita. Outro exemplo seria de uma empresa que vai comprar um terreno pode solicitar uma auditoria para saber em que situação, com relação à qualidade do solo e das águas, ele se encontra;
- e) *Auditoria de Certificação Ambiental*: avalia a conformidade do SGA (Sistema de Gestão Ambiental) da empresa com os princípios estabelecidos nas normas pelas quais a empresa esteja desejando se certificar. É muito semelhante à auditoria de SGA, entretanto deve ser conduzida por uma organização que seja comercial e contratualmente independente da empresa, dos fornecedores e clientes e que seja acreditada por organismo específico; e
- f) *Auditoria de Gerenciamento Geral*: essa forma de auditoria tem um objetivo maior, onde se verificam todos os possíveis impactos da entidade sobre o meio ambiente. Permite a definição de uma direção e de uma política da empresa pelo fato de possuir todos os dados e informações ambientais e considera as futuras evoluções do contexto jurídico.

A auditoria ambiental pode trazer vantagens para as empresas, dentre elas destaca-se: Melhoria do controle da poluição nas empresas; Verificação das condições da empresa em relação à legislação; Avaliação dos riscos existentes e vulnerabilidade da empresa; Priorização de atividades e verbas para o controle ambiental; Dotação adequada de verbas para o controle ambiental; Verificação da condição de unidades a serem adquiridas; Corte de gastos desnecessários, favorecendo ações econômicas e evitando desperdícios; Atendimento à legislação, com resposta imediata à novas exigências; Maior credibilidade, flexibilidade e melhoria da “imagem”.

## 2.4.8 Auditoria Governamental

A auditoria governamental pode ser considerada o topo da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir.

É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, bem como fiscalização dos recursos repassados pelo Estado a título de Convênio, Subvenções Sociais e Econômicas e demais formas de antecipações de recursos legalmente admitidas, que têm como beneficiários os Municípios, Entidades Públicas ou Privadas sem fins lucrativos.

Para CRUZ citado por PINHO (2007, p.141) “a auditoria governamental é uma atividade que consiste na análise das receitas e despesas orçamentárias, enfocando-a nos campos de fiscalização, gestão e operacional, e na análise do ativo e passivo aplicados em empresas estatais”.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, ganhou ênfase a discussão sobre o controle interno governamental, especialmente pela sua previsão constitucional contida nos artigos 70 e 74, conforme transcrição:

**“Art. 70.** A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

**Art. 74** Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.



Segundo PINHO (2007, p.142) “no setor público o foco da auditoria é mais abrangente, envolvendo as leis que disciplinam o Plano Plurianual do Governo, fixam recursos financeiros para as dotações orçamentárias, as que disciplinam a apuração das receitas públicas identificando as origens e fontes, normatizam a despesa pública e os reflexos da administração nos resultados que evidenciam a eficiência, eficácia, oportunidade e economicidade da gestão pública”.

A auditoria governamental pode ter os seguintes enfoques, resultantes de um processo de evolução ao longo do tempo:

- a) *Fiscalizadora*: tem como objetivo fiscalizar as transações sob a ótica financeira e patrimonial, e os registros delas decorrentes, tentando certificar-se da adequação dos controles internos e apontando irregularidades. Utiliza o auditado como informante, não permitindo possibilidade de opinião e intervenção na execução da auditoria;
- b) *De Gestão*: tem como objetivo observar atentamente a produção e a produtividade (eficácia, eficiência e economia) e analisar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixadas para um determinado período, tentando identificar desvios relevantes e apontar atividades ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado. Como utiliza informações publicadas, mantém o auditado a distância na fase de elaboração da auditoria;
- c) *Operacional*: tem como objetivo analisar minuciosamente as transações sob a visão da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes, além de verificar o efeito de programa específico decorrente do posicionamento da empresa no ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade. O auditor pode ser consultado durante as análises, nos limites adequados e em conformidade com as técnicas apropriadas.

De acordo com os relatórios de auditoria, para cada trabalho realizado, o auditor governamental deverá elaborar um relatório circunstanciado, o qual deverá refletir o resultado dos exames realizados, em conformidade com o tipo de auditoria realizada.

Os relatórios de auditoria no setor governamental seguem princípios universais que regem a confecção destes documentos, contudo observam aspectos legais da estrutura administrativa do país.

## 2.5. CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA

Para CREPALDI (2007, p.295) “As delimitações que indicam se certos planos especiais de organização e determinados métodos e procedimentos podem ser classificados como controles contábeis ou administrativos variam, naturalmente, de acordo com circunstâncias específicas”.

As características da auditoria possuem particularidades que precisam ser observadas no momento de sua aplicação:

- Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Corroborando com CAVALHO citado por PINHO (2007, p.37) “o qual assevera que atestar significa afirmar que um conjunto de regras foi seguido ou não e opinar pressupõe que seguido esse conjunto de regras alcança-se ou não o melhor resultado sob o ponto de vista do auditor”.

Segundo LOPES DE SÁ (1974, p.19) “as empresas modernas, cada vez mais, se convencem da importância de um serviço de auditoria interna. Quanto maior a organização tanto mais se acentua a necessidade da implantação de trabalhos desta natureza”.

Para SCHMIDT (2006, p.23), “a auditoria exerce suas funções preventivas, saneadoras e moralizadoras a fim de confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes, tendo em vista opinar sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis, na salvaguarda dos direitos dos proprietários, dos credores, do próprio Fisco, bem como da sociedade em geral”;

De acordo com LOPES DE SÁ (1974, p.30) “além das funções tradicionais e consagradas como da auditoria interna, outras lhe podem ser confiadas pela administração superior, embora eventualmente e em caráter de exceção. Uma delas é a de treinamento e suprimento de dirigentes qualificados, no que concerne às técnicas de controle”.

De uma maneira geral, o trabalho executado tanto pela auditoria interna como pela auditoria externa, são iguais, pois ambas realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria; sua atenção é voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas, sendo que a extensão modifica-se de acordo com as observações e a eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes.

As diferenças básicas entre a auditoria externa e interna podem ser destacadas conforme o quadro a seguir:

<b>Principais Diferenças</b>		
	<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Externa</b>
<b>Objetivos</b>	Assessoramento da administração de entidade.	Assessorar a administração da empresa no efetivo desempenho de sua função.
<b>Escopo de Exames</b>	Promover aperfeiçoamento dos controles internos	Verificar fidedignidade das demonstrações contábeis
<b>Divisão do Trabalho</b>	Por áreas operacionais ou por produtos	Pelos grupos patrimoniais
<b>Posicionamento frente à Fraude</b>	Direto	Incidental
<b>Abrangência da Independência</b>	Em relação ao trabalho	Em relação ao trabalho e ao contratante
<b>Periodicidade dos Exames</b>	Contínua	Periódica

FONTE: SCHMIDT (2006, p.52)

## 2.6. ÓRGÃOS REGULADORES

Os principais órgãos reguladores e relacionados com os auditores são os seguintes: Comissão de Valores Mobiliários – CVM; Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON; Conselho Federal de Contabilidade – CFC; e Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA;

### 2.6.1 Comissão de Valores Mobiliários – CVM

Para ALMEIDA (2008, p.31) “A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada pela Lei nº. 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda. Ela funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil. O auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários está sujeito ao prévio registro na CVM”.

Segundo CREPALDI (2007, p.51) “A CVM, em seu artigo 26 determina que somente empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes registrados na CVM poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários”.

Também dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e responsabilidades dos auditores independentes, bem como os casos em que o registro pode ser recusado, suspenso ou cancelado.

### 2.6.2 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON

Para ALMEIDA (2008, p.31 e 32) “O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), foi fundado em 13/12/1971. O Ibracon é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos. Os principais objetivos desse Instituto são os seguintes: fixar princípios de contabilidade; elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (externa e interna) e perícias contábeis”.

O Ibracon divide-se em seis câmaras, são elas: Câmara de Auditores Independentes; Câmara de Auditores Internos; Câmara de Peritos Judiciais;

Câmara de Contadores da Área Privada; Câmara de Contadores da Área Pública; e Câmara de Professores.

O Ibracon como a CVM também emite normas de contabilidades. Ainda que a CVM sempre que julgar necessário aos interesses do mercado, referenda em ato próprio as normas emitidas pelo Ibracon.

### 2.6.3 Conselho Federal de Contabilidade – CFC

Para ALMEIDA (2008, p.32 e 33) “O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC) foram criados pelo Decreto-Lei nº. 9.295, de 27/05/1946. Esses conselhos representam entidades de classes dos contadores, ou seja, é o local onde o aluno, após o curso de Ciências Contábeis na universidade, presta exame de suficiência e registra-se na categoria de contador”.

Segundo CREPALDI (2007, p.51) “O contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), independente do tempo de inscrição, tendo sido aprovado no Exame de Qualificação Técnica, terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”.

### 2.6.4 Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA

O AUDIBRA é uma entidade civil que atua em atividades de auditoria interna em qualquer modalidade. A auditoria interna pela sua abrangência de atuação, é uma atividade multidisciplinar que compreende várias formações profissionais. Desde 1998 é filiado ao The Institute of Internal Auditors - IIA, Instituto Internacional a partir de 2002, e desde o ano de 2000, vem estreitando e ampliando esse relacionamento extremamente necessário à comunidade de Auditoria Interna e Controle no Brasil. Como resultado, desde 2000 são aplicados no Brasil os exames para as Certificações CIA - Certified Internal Auditor e CCSA - Certification in Control Self-Assessment. O AUDIBRA promove desde 1976 o Congresso Brasileiro de Auditoria Interna - CONBRAI que nesse ano, 2009, estará em sua 31ª edição.

Para ALMEIDA (2008, p.33) “O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), fundado em 20/11/1960, é uma sociedade civil de direito privado e não

tem fins lucrativos. O principal objetivo do Audibra é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações e livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros”.

## 2.7. CONTROLES INTERNOS

Muitos conceitos e pontos de vistas foram obtidos através de entrevistas com executivos, presidentes de grandes empresas, auditores internos, legisladores e, ao final, chegaram à conclusão e o conceito final foi atingido. Deste modo, algumas idéias e alguns conceitos de autores relevantes serão colocados em destaque.

Para D’AVILA e OLIVEIRA (2002, p.24) “controles internos têm significados diferentes para diferentes pessoas, e a variedade de interpretações impede que haja um entendimento comum sobre controles internos. Um importante objetivo, então, é interar vários conceitos em uma única estrutura na qual se estabeleça uma definição comum e que os componentes de controle sejam identificados”.

De acordo com ALMEIDA (2008, p.29) “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Para CREPALDI (2007, p.268) “são todos instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

Segundo PINHO (2007, p.47) “controle interno é um conjunto de normas criadas pela entidade que permeia todas as atividades e visa à eficácia organizacional. Reflete o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional. Cada entidade, portando, abriga um sistema contábil interno único. Entende-se, por conseguinte, não existirem padrões a serem recomendados”.

Corroborando com D’AVILA e OLIVEIRA (2002, p.24) “controle interno é um processo, executado pelo conselho de administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de

objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência operacional; mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos; e cumprimento de leis e regulamentações”.

Diante destas opiniões, é importante lembrar que o controle interno não é basicamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que necessite ser praticado precisamente como apontado nas obras e normas, para que funcione de uma maneira satisfatória. A filosofia do diretor irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições adequadas para a empresa, atendendo suas características.

De um modo geral o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A definição é provavelmente mais ampla do que o significado que, às vezes, se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças.

Tomando por base a definição conceitual de controles internos, pode-se classificá-lo quanto aos tipos de controles:

- Controles Administrativos;
- Controles Contábeis; e
- Controles Gerenciais.

#### 2.7.1 Controles Administrativos

Os controles administrativos podem ser exemplificados como sendo as análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos, controle de qualidade, treinamento de pessoal, estudos de tempos e movimentos, análise das variações entre os valores orçados e os incorridos e o controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Para CREPALDI (2007, p.275) “os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para

proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como a seus registros financeiros. Compreendidos por:

- Normas salutareis, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;
- Pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruídas e supervisionadas por seus responsáveis”.

O capricho nas práticas observadas no cumprimento das tarefas e nas funções atribuídas a cada um dos departamentos da empresa determinará, em grande parte, a eficiência do controle interno e, por consequência, das operações.

Os procedimentos adotados devem conter os requisitos necessários para a autorização das transações, seu registro e salvaguarda dos ativos. As práticas salutareis devem prover os meios para garantir a integridade das autorizações, registros e custódias. Este objetivo é, geralmente, conseguido através da divisão de funções e responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa possa manejar completamente uma operação do início ao fim.

Através dessa divisão enseja-se uma averiguação adicional da exatidão do trabalho e aumenta-se a possibilidade de descobrir erros ou fraudes. A divisão de responsabilidades aplica-se aos departamentos, assim como às pessoas, e deve ser estendida para toda a empresa, em todos os níveis de autoridade.

Um sistema de controle interno que funcione corretamente não depende apenas de planejamentos efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos.

### 2.7.2 Controles Contábeis

O controle contábil tem pode ser exemplificado como a criação ou manutenção dos sistemas de conferência, aprovação e autorização, segregação de funções, controles físicos sobre ativos e a auditoria interna.

Para CREPALDI (2007, p.275) “os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que compõem”.

Esses controles são compreendidos por:



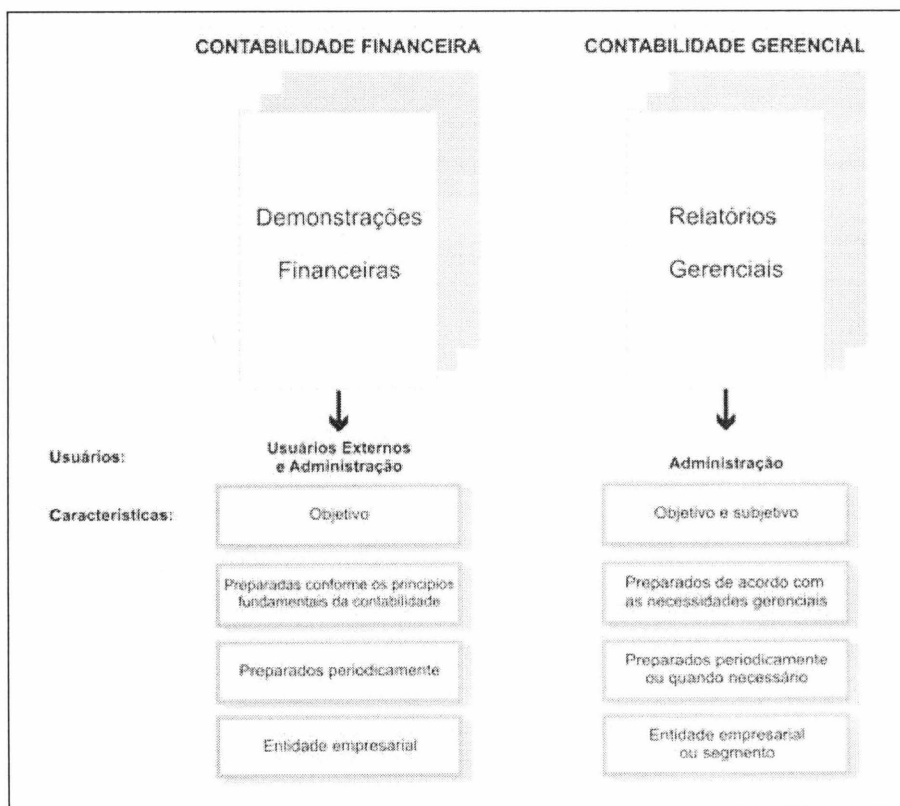
- a) *Segregação de funções*: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.
- b) *Sistema de autorização e aprovação*: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. À medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.
- c) *Rotação de funcionários*: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho, sendo assim possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas idéias de trabalho para as funções.
- d) *Manutenção de contas de controle*: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.
- e) *Contagens físicas independentes*: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.
- f) *Legislação*: corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa Às contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes

### 2.7.3 Controles Gerenciais

Os controles gerenciais possuem características e aplicações diferentes dos outros controles, de acordo com as bases para sua utilização: Tem múltiplos objetivos; Não é governada pelos princípios geralmente aceitos; É opcional; Focaliza segmentos assim como o todo de um negócio; Dá menos ênfase à precisão; e é parte de outros processos e não um fim em si mesmo.

Segundo GOMES e SALAS (1999, p.22) “o controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes”.

Embora as informações econômicas possam ser classificadas de várias maneiras, os contadores sempre dividem a informação contábil em dois tipos: financeira e gerencial. O diagrama a seguir ilustra as relações e ajuda a entender as necessidades informacionais da gerência.



FONTE: WARREEN (2001, p.2)

Para PIZZOLATO (2004, p.195) “o foco da contabilidade gerencial é sobre segmentos específicos da organização, como departamentos, produtos, atividades, funções etc. Esses eventuais objetivos exigem o rateio de custos totais sobre tais segmentos da empresa, problema irrelevante contabilidade financeira”.

De acordo com GOMES e SALAS (1999, p.24) “a partir de uma perspectiva mais ampla, pode-se considerar que o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos a longo prazo dos membros da organização”.

Segundo IUDÍCIBUS (2008, p.21) “a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Para WAEERN (2006, p.3) “as informações incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração”.

De acordo com ATKINSON (2008, p.36) “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização (...). A informação contábil gerencial é uma das principais fontes para tomada de decisão e controle nas organizações. Os sistemas de contabilidade gerencial produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e o desempenho da organização”.

CORONADO (2006, p.23) define a contabilidade gerencial como “uma das áreas da organização com as funções específicas de gestão, decisão, mensuração e informação”.

A função dos controles gerenciais podem ser descritos da seguinte forma:

- a) *Gerenciar o processo de Gestão*: ajuda na adequação do processo à realidade da empresa; monitorar e orientar o processo de planejamento orçamentário da empresa; e consolidar o orçamento da empresa.
- b) *Apoiar a avaliação de desempenho*: elaborar a análise de desempenho econômico das áreas e da empresa.
- c) *Apoiar a avaliação de resultado*: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; e orientar o processo de estabelecimento de padrões.
- d) *Gerir os sistemas de informações econômicas e financeiras*: definir base de dados que permita a organização das informações necessárias à gestão; elaborar modelos de decisão para os gestores das diversas áreas da empresa; e padronizar e/ou harmoniza as informações econômicas.
- e) *Atender aos agentes do mercado*: garantir atendimento às normas, princípios societários e princípios fiscais.

Corroborando com IUDÍCIBUS (2008, p.21) “pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos sob medida para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial. Certos relatórios financeiros, todavia, são válidos tanto sob o ponto de vista do interessado externo à empresa quanto sob o ponto de vista da gerência”.

Os controles gerenciais fazem uso às informações geradas pela entidade quando da coleta de dados para pagar impostos e para outras atividades contábeis. Com base nesses dados e o uso da contabilidade gerencial como ferramenta, é possível gerar dados estatísticos que nos auxiliem na gestão da empresa. A tomada de decisões pode ter uma eficiência melhorada quando a contabilidade gerencial é levada em conta.

Ainda segundo ATKINSON (2008, p.36) “a informação contábil gerencial tem sido financeira, isto é, é dominada em uma moeda como dólar ou euro. Entretanto, recentemente, a informação contábil gerencial expandiu-se para envolver a informação operacional ou física (não financeira), como qualidade e tempos de processos, bem como uma informação mais subjetiva, como mensuração da satisfação do cliente, capacidade do funcionário e desempenho de novos produtos”.

As práticas de contabilidade gerencial são derivadas das necessidades de informação e decisão de gerentes e funcionários de uma organização, não de exigências de preparação de demonstrativos para o público externo, sendo que ajudará a aprender e fazer o seguinte: Melhorar a qualidade das operações; Reduzir o custo das operações; e Aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes.

## 2.8. AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração, tendo como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhes análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

Assim, alguns conceitos básicos de renomados autores serão colocados em evidência.

### 2.8.1 Conceitos Básicos

Para CREPALDI (2007, p.25) “constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração”.

Segundo ALMEIDA (2008, p.29) “a administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa”.

Para SCHMIDT (2006, p.21), “auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis resultantes”.

## 2.8.2 Estrutura da Auditoria Interna

Para ATTIE (2007, p.19) “a estrutura da auditoria interna pode variar de acordo com as circunstâncias de cada organização”.

Nas empresas de pequeno porte pode montar uma estrutura de trabalho de apenas um elemento, fazendo deste as atividades de planejamento e controle.

Em entidades de médio porte, a auditoria pode dispor-se considerando um gerente ou supervisor, que execute as funções de planejamento e controle dos trabalhos em processo e um quadro de auditores que exerçam as tarefas e serviços planejados.

Em grandes organizações, pode tornar-se comum uma estrutura de auditoria que engloba níveis variáveis, de diretor a auxiliares de auditoria. Sendo que essa estrutura dependerá das circunstâncias e fatores aplicáveis a divisão da auditoria considerando-se especializações contábeis, fiscais, sistemas computadorizados ou de cumprimento aos procedimentos instituídos.

De um modo geral a estrutura da auditoria tem-se, a título exemplificativo, a seguinte divisão:

- a) *Diretor*: cargo destinado a dirigir toda a atividade da auditoria, principalmente quando as divisões por especialização se tornem necessárias;

- b) *Gerente*: desenvolve completa programação de auditoria na divisão de sua especialidade e gerencia os trabalhos em andamento, administrando inclusive aqueles por realizar;
- c) *Supervisor*: função determinada a promover o acompanhamento das atividades exercidas pelos auditores em campo;
- d) *Sênior*: atividade referente a conduzir os trabalhos de campo e supervisionar diretamente os assistentes e auxiliares alocados ao trabalho;
- e) *Assistente*: atividade destinada a conduzir pequenos trabalhos ou assistir àqueles de maior expressão; e
- f) *Auxiliar*: atividade destinada a iniciantes da área de auditoria e que serve de suporte a tarefas que não necessitem de técnicas ou julgamentos em grande escala.

### 2.8.3 Princípios da Auditoria Interna

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias.

A correta observação dos princípios da auditoria interna é muito importante quando há aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados, às vezes até mais do que em sistemas cujo processamento seja convencional. Isto decorre do fato de que uma unidade do CPD passa a centralizar o processamento de uma parte substancial de dados.

Os princípios aplicados a auditoria interna serão colocados em destaque:

- a) *Escopo*: limites e extensão da auditoria;
- b) *Objetividade*: focados no objeto a ser auditados;
- c) *Independência*: livre de conflitos de interesse durante o processo;
- d) *Competência*: associação de conhecimentos, habilidades e experiências condizentes com a responsabilidade da auditoria;

- e) *Profissionalismo*: Zelo, diligência, habilidade, confidencialidade, julgamento profissional e sigilo de informações;
- f) *Crítérios*: estabelecimento preliminar, definido entre auditor e cliente e comunicado ao auditado;
- g) *Evidências*: informações coletadas, analisadas, interpretadas e documentadas, a serem comparados com os critérios;
- h) *Apresentação Justa*: veracidade e exatidão

#### 2.8.4 Requisitos da Auditoria Interna

Para CREPALDI (2007, p.30) “Não basta apenas o auditor estar candidato a uma oportunidade, é preciso ser candidato, e, para isso, a busca constante do aprimoramento da técnica de auditoria pelo profissional da área deve centrar nos atuais conceitos gerenciais, pois em um mercado cada vez mais global e competitivo, as empresas precisam responder rapidamente a suas necessidades e buscar soluções que lhes garantam uma posição de vantagem no mercado”.

Esse contexto requer profissionais da auditoria interna necessidade de instrumentalizar suas atividades com as ferramentas modernas, como auditorias com o uso de informática, análise de desempenho das atividades dos negócios da empresa, e acima de tudo, para que o profissional possa ter um desempenho bom, torna-se imprescindível a aquisição de certas qualidades que lhe facilitarão o desenvolvimento de qualquer trabalho, a saber: flexibilidade, versatilidade, liderança, princípios morais, orientação global, poder de decisão, comunicação, habilidade para discernir assuntos que causam impacto direto e exigem respostas imediatas, equilíbrio físico e emocional, eliminando o estresse e busca do crescimento permanentemente.



## 2.9. PERFIL DO AUDITOR

Segundo GELBECKE (1999, p.8) citado por PINHO afirma que “os atributos naturais do auditor, tais como independência, objetividade e habilidade para entender sistemas e controles são apenas os argumentos básicos para que este tenha vantagem competitiva perante outros profissionais. O mais importante para tanto é a capacidade de aprender sempre e estar sintonizado com as necessidades de conhecimento do mercado”.

Para CREPALDI (2007, p.137) “A profissão do auditor data do século XVIII, quando alguns profissionais se autoneameavam contadores públicos, executando, porém, uns trabalhos pouco mais aprofundam do que aquele efetuado pelos contadores comuns. No século XIX, aparece o denominado perito contador, cuja função básica era de descobrir erros e fraudes”.

Segundo LOPES DE SÁ (1974, p.68) “a teoria é o caminho para que se aprenda um ramo de conhecimento, disciplinando o cérebro para obter um método. A prática, entretanto, é que capacita a uma execução perfeita do conhecimento. (...) Um profissional, nesta especialização, não se improvisa. Precisa de um longo tratamento cultural, envolvendo alta dose de experimentação”.

De acordo com ALMEIDA (2008, p.29) “O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àquele cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar, para que não interfira em sua independência”.

Adicionalmente, o auditor tem como perfil básico: conhecimento do negócio; perspicácia; conhecimento específico e de áreas afins; capacidade de análise e síntese; e habilidades de comunicação.

Na atuação do desempenho de auditor interno agregam-se atribuições que o colocam no papel de um assessor de alto nível dentro da instituição, responsável pela promoção de um ambiente de controle adequado, voltado para eficiência e eficácia.

### 2.9.1 Personalidade

Segundo ATTIE (2007, p.40) “os auditores internos somente são independentes quando podem exercer suas funções de auditoria de forma livre e objetiva. A independência permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial e sem tendenciosidade, que é essencial à realização de uma boa auditoria”.

Para CREPALDI (2007, p.15) “De acordo com a Instrução CVM nº. 308/99, a rotatividade na prestação de serviços de auditoria de demonstrações contábeis para a mesma entidade realizada por auditor independente deve ocorrer, no máximo, a cada cinco anos consecutivos, com intervalo mínimo de três anos para sua recontração”.

O auditor interno, dependendo obviamente do degrau da escala hierárquica em que se encontre, precisa conhecer em maior profundidade itens e especializações. De uma forma simples, as normas usuais indicam que é necessário que o auditor tenha: Capacidade para aplicação das normas, procedimentos e técnicas na execução das auditorias internas; Capacidade na área de princípios e técnicas contábeis quando trabalhem com registros e relatórios financeiros; Conhecimento dos princípios de administração, para reconhecer e avaliar a relevância e a significação dos eventuais desvios em relação às boas práticas empresariais; e conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito comercial, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistemas de processamento eletrônicos de dados.

### 2.9.2 Responsabilidade

Para CREPALDI (2007, p.53) “Nos termos legais, as empresas de auditoria contábil e os auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções. Por se tratar de sociedade tipicamente de pessoas, em que há responsabilidade civil por prejuízos causados o exercício da atividade profissional, exige-se que todos os sócios sejam contadores registrados em Conselho Regional de Contabilidade”.

Segundo ATTIE (2007, p.56) "é responsabilidade do auditor derrubar as barreiras defensivas normalmente levantadas pelos auditados e para isto ele deve se prepara. Para conquistar respeito e confiança, é essencial que mantenha relações cordiais com as pessoas cujo trabalho examina. Atitudes negativas, além de dificultar o trabalho, em nada auxiliam na projeção de uma imagem de segurança em relação ao seu conhecimento e capacidade para avaliar rotinas, atividades e pessoas".

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa define-se como sendo um conjunto de conhecimentos sistêmicos e com hipóteses, logicamente, correlacionadas em relação ao comportamento de certos acontecimentos.

Entende-se que o embasamento, validade e a relação com as teorias científicas, fazem com que a metodologia científica corresponda ao estudo dos processos utilizados para se conseguir a cientificidade das pesquisas e dar constância ao trabalho executado do auditor.

Para GIL (1996, p.21) “como toda atividade racional e sistemática, a pesquisa exige que as ações desenvolvidas ao longo de seu processo sejam efetivamente planejadas. De modo geral concebe-se o planejamento como a primeira fase da pesquisa, que envolve a formulação do problema, a especificação de seus objetivos, a construção de hipóteses, a operacionalização dos conceitos etc.”.

O método científico consiste, portanto, num conjunto sistemático de procedimentos para obtenção de informação científica em relação a determinado fato, além disso, o conhecimento científico pode ser considerado como real, porque trabalha com eventos ou fatos, isto é, com toda “forma de existência que se manifesta de algum modo”, uma situação problema.

De acordo com GIL (1996, p.22) “é necessário que o projeto esclareça como se processará a pesquisa, quais as etapas que serão desenvolvidas e quais os recursos que devem ser alocados para atingir seus objetivos. É necessário, também, que o projeto seja suficientemente detalhado para proporcionar a avaliação do processo da pesquisa”.

Ainda para GIL ( 1996, p.23) “um projeto só pode ser definitivamente elaborado quando se tem o problema claramente formulado, os objetivos bem determinados, assim como o plano de coleta e análise dos dados”.

Este capítulo trata das seguintes seções: tipo de pesquisa, natureza da pesquisa, abordagem, técnicas e procedimentos, delimitação espacial e temporal e levantamento, análise e consolidação das informações.

### 3.1. TIPO DE PESQUISA

Segundo GIL (1996, p.19) “pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema”.

O tipo de pesquisa utilizada nesse estudo foi pesquisa bibliográfica, desenvolvida nas demais etapas de elaboração deste estudo, foi realizada de acordo com um roteiro de verificações e análise do tema.

#### 3.1.1 Técnica de Pesquisa Bibliográfica

De acordo com GIL (1996, p.48) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”.

Segundo LAKATOS e MARCONI (2007, p.43) “a pesquisa bibliográfica compreende oito fases distintas: a) escolha do tema; b) elaboração do plano de trabalho; c) identificação; d) localização; e) compilação; f) fichamento; g) análise e interpretação e; h) redação. Esse tipo de pesquisa teve como ponto de partida, primeiramente, a origem da auditoria, conceitos, sua natureza, os tipos de auditoria, suas características e os órgãos reguladores”.

Para GIL (1996, p.50) “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema da pesquisa requer dados muitos disperso pelo espaço”.

Esse tipo de pesquisa teve como ponto de partida, primeiramente, a origem da auditoria, conceitos, sua natureza, os tipos de auditoria, suas características e os órgãos reguladores.

Em segundo plano, pesquisas através de fontes técnicas e bibliográficas para fundamentação teórica dos controles internos e também a auditoria interna.

### 3.2. NATUREZA DA PESQUISA

Essa pesquisa será aplicada com o intuito de gerar conhecimentos para aplicação prática no estudo de caso dirigido à solução de problemas específicos.

Para a realização da pesquisa, primeiramente foi feita uma exploração bibliográfica com o levantamento de informações e num segundo momento passou-se a ser utilizado o método qualitativo.

#### 3.2.1 Pesquisa Quantitativa

A pesquisa quantitativa é um método de análise social que emprega técnicas estatísticas. Normalmente implica a constituição de averiguação por questionário, onde são utilizadas muitas pessoas.

Além disso, considera que tudo pode ser quantificável, o que significa demonstrar em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.

#### 3.2.2 Pesquisa Qualitativa

A pesquisa qualitativa é simplesmente aquela que procura e busca entender um acontecimento específico a fundo, ao invés de estatísticas, regras e outras generalizações, a qualitativa também utiliza descrições, comparações e interpretações.

Esse tipo de pesquisa é mais participativa e, deste modo, menos controlável. Os participantes da pesquisa podem direcionar o rumo da pesquisa em suas interações com o pesquisador.

Nesse estudo foi utilizado a pesquisa qualitativa e o embasamento teórico como referencial para uma análise dos conceitos, técnicas e procedimentos utilizados.

### 3.3. ABORDAGEM, TÉCNICA E PROCEDIMENTOS

Segundo GIL (1996, p.120) define método “como o caminho para se chegar a determinado fim”. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

Quanto às técnicas utilizadas nessa pesquisa, como primeiro passo, a realização de uma pesquisa bibliográfica sobre o tema em questão. A partir disso, no estudo de caso levantamento das informações já existentes da indústria têxtil.

#### 3.3.1 Coleta de Dados

Segundo GIL (1996, p.123) “a coleta de dados no estudo de caso é feita mediante o concurso dos mais diversos procedimentos: Os mais usuais são: a observação, a análise de documentos, a entrevista e a história de vida. Geralmente utiliza-se mais de um procedimento”.

Ainda para GIL (1996, p.123) “é comum proceder-se a um estudo de caso partindo da leitura de documentos, passando para a observação e a realização de entrevistas e culminando com a obtenção de histórias de vida”.

Nesse estudo foram utilizadas para coleta de dados e levantamento das informações relatórios gerenciais, demonstrações contábeis, balancetes, sistemas de processamento de dados, livros fiscais, inventários físicos, etc.

### 3.4. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

Ainda para GIL (1996, p.122) “é comum proceder-se a um estudo de caso partindo da leitura de documentos, passando para a observação e a realização de entrevistas e culminando com a obtenção de histórias de vida”.

A delimitação temporal utilizada como fonte de estudo e referencial foi o exercício de 2008, sendo que o estudo de caso realizado é de uma indústria têxtil da Região Metropolitana que utiliza contabilidade terceirizada.

Faz-se ainda importante esclarecer que as conclusões desta pesquisa não podem ser generalizadas, por não refletirem a situação do todo e sim de uma empresa específica.

### 3.5. LEVANTAMENTO E ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES

De acordo com GIL (1996, p.123) “ao contrário do que ocorre com os levantamentos e os estudos experimentais ou quase experimentais, para o estudo de caso não se pode falar em etapas que devem ser observadas no processo de análise e interpretação dos dados. Isto tende a provocar duas situações distintas, mas igualmente desfavoráveis para a pesquisa”.

Com o objetivo de evitar esses problemas é recomendável que o pesquisador defina antecipadamente o seu plano de análise. Este plano deve considerar as limitações dos dados obtidos, sobretudo no referente à qualidade da amostra. Sabendo que sua amostra é boa, ele tem uma base racional para fazer generalizações a partir dos dados. Quando não tem certeza dessa qualidade, será razoável apresentar suas conclusões em termos de probabilidade.



## 4. ESTUDO DE CASO APLICADO À INDÚSTRIA TÊXTIL

O seguinte item tem por objetivo tornar conhecida a empresa, bem como o estudo realizado na mesma por meio de procedimentos, técnicas e conteúdos vistos na fundamentação teórica. No estudo de caso será apresentada a empresa, as suas características, estrutura, análise dos negócios, seus pontos de controle e a elaboração da proposta de auditoria de auditoria interna.

### 4.1. CARACTERÍSTICAS DO NEGÓCIO DA EMPRESA

Fundada em novembro de 1995, a empresa começou suas atividades sem estrutura física com um pequeno escritório, exercendo apenas atividades de vendas diretas para micros e pequenas empresas. Com o passar dos anos o seguimento de confecções de uniformes representava um mercado promissor, a empresa passou a produzir para atendimento dos diversos clientes. Desde então, atua com a preocupação de oferecer produtos nacionais e importados de países como Itália e Alemanha, com a garantia de qualidade, reposições contínuas e serviços permanentes.

Para a empresa ajustar-se a estas mudanças se tornou imprescindível a certificação ISO, onde se focou em treinamentos da equipe corporativa, sistemas integrados de gestão e investimentos em melhorias.

Atualmente está com a sua física com instalações e equipamentos compatíveis na região metropolitana de Curitiba onde atua e vende para todas as regiões do país e, gera em média 115 empregos diretos e indiretos, com previsão de aumento com a consolidação da marca, adequação dos produtos e prospecção de novos contratos.

Além disso, possui uma unidade externa, com maquinário próprio e supervisão, da qual realiza um trabalho social dentro de uma penitenciária.

#### 4.1.1 Visão, Missão e Princípios

A visão da empresa é buscar incansavelmente o aperfeiçoamento dos sistemas e métodos em busca da excelência, por meio da qualidade dos produtos e serviços, da contínua satisfação de nossos clientes e funcionários e da garantia da lucratividade.

A missão é perpetuar-se no mercado; Agregar constantemente importância aos produtos e serviços comercializados; Trabalhar com produtos confiáveis e de qualidade; Satisfazer e ir além das expectativas de nossos clientes; Aumentar ao mesmo tempo o número de clientes, mantendo e intensificando todas as relações comerciais; Possuir uma equipe corporativa capacitada, motivada e de fato comprometida com os objetivos da empresa; Gerar condições de crescimento profissional e financeiro aos envolvidos no processo; Garantir efetivamente a lucratividade da empresa e a viabilidade econômica em todos os processos; Intensificar progressivamente a linha de produtos fabricados, importados e comercializados. Bem como, os volumes de negócios com cada cliente.

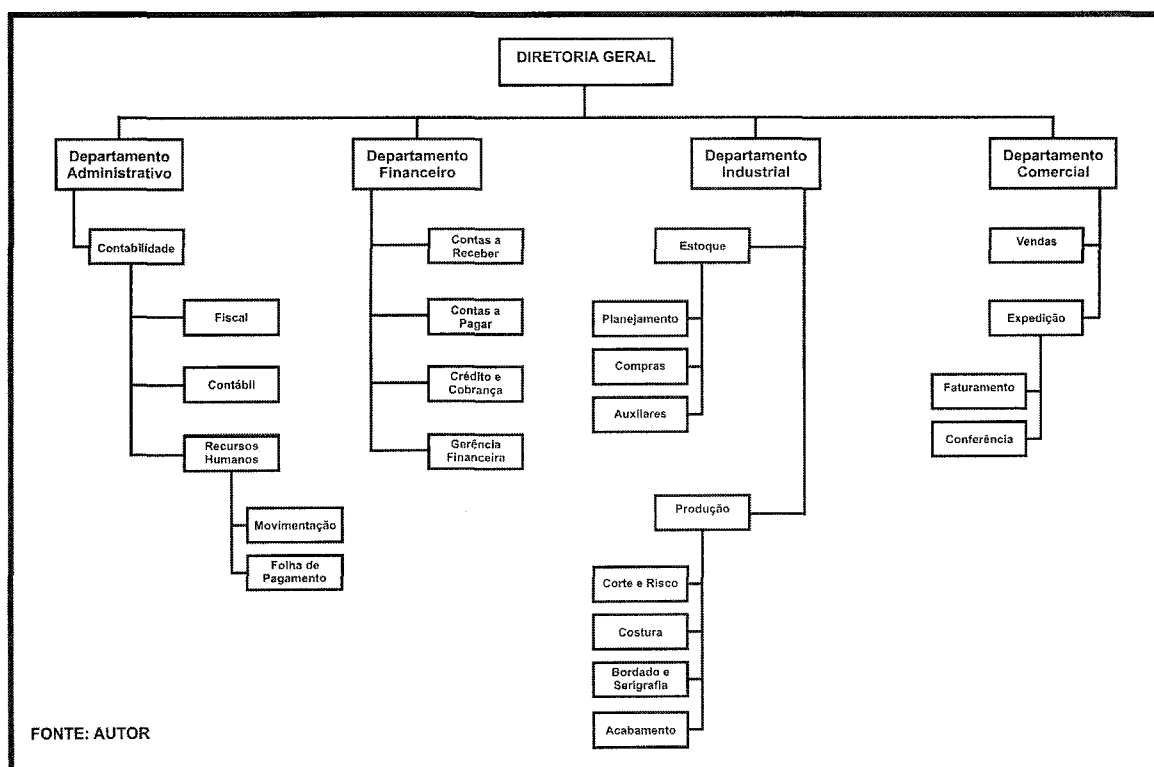
#### 4.2. ESTRUTURA DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo segue estruturada em departamentos, tendo como departamento principal a Diretoria Geral e seus subordinados, os departamentos: Administrativo, Financeiro, Industrial e Comercial.

- a) *Diretoria Geral*: supervisiona e acompanha o desenvolvimento dos resultados da empresa em sua totalidade, sendo a representação dos acionistas na estrutura organizacional;
- b) *Departamento Administrativo*: esse departamento é terceirizado onde são responsáveis por todas as atividades de contabilidade, recursos humanos e departamento de pessoal. Neste departamento são feitos os registros contábeis, fiscais e ainda os controles de funcionários e cálculos de folha de pagamento;

- c) *Departamento Financeiro*: nesse departamento são executadas as atividades de cobrança, gerenciamento e liberação de créditos, controle de contas a pagar e a receber, bem como o fluxo de caixa da empresa;
- d) *Departamento Industrial*: nesse departamento são executadas as atividades de planejamento, compras e a produção como um todo. É o departamento onde existe um maior número de colaboradores, principalmente no setor de fabricação;
- e) *Departamento Comercial*: onde são feitos os atendimentos a clientes, vendas bem como a responsabilidade em expedir, faturar e conferir as saídas de produtos;

A seguir, uma apresentação através de um organograma das atividades existentes na empresa e suas dependências, conforme figura:



#### 4.3. PRINCIPAIS CONCORRENTES

Os principais concorrentes são empresas estabelecidas em outros estados, como São Paulo, Rio de Janeiro e Bahia. No Paraná existem empresas com a mesma linha de fornecimento, mas não compromete as atividades e faturamento.

A empresa Bracol Holding LTDA, estabelecida no município de Lins, São Paulo, tem como seguimento principal, produtos como sapatos, botas e botinas, seu diferencial é a qualidade e os preços que pode praticar no fornecimento desses produtos.

A Balaska Equipe Indústria e Comércio LTDA, com sede no município de Camaçari, Bahia, possui uma linha completa de equipamentos de proteção individual e segurança no trabalho das melhores marcas nacionais e importadas.

E por fim a empresa Brenneke Confeccões e Serviços LTDA, estabelecida em Jacarepaguá, município do Rio de Janeiro, onde atua há 11 anos no mercado, com produção atual em torno de 14.000 peças/mês, todas confeccionadas com tecido da mais alta qualidade e em conformidade com o manual de costuras e medidas da Santista Têxtil, da qual é homologada há mais de 10 anos.

#### 4.4. PRINCIPAIS CLIENTES

A atual linha de produtos da empresa é a confecção de uniformes profissionais e o comércio de equipamentos de proteção individual, onde possui uma modalidade de fornecimento com logística sem necessidade de estoques.

Os principais clientes são grandes montadoras de automóveis estabelecidas no Paraná, São Paulo e Rio de Janeiro, além disso, em alguns casos isolados, menos de 5% do faturamento as exportações para Argentina, Chile e França, participam na composição da receita.

As receitas provenientes das montadoras representam pouco mais da metade do faturamento da empresa, sendo assim são responsáveis por grande parte da sustentabilidade da empresa.

Os demais clientes responsáveis pela outra parte do faturamento, são indústrias sediadas no Paraná, na sua maioria grande Curitiba e Região Metropolitana.

Os uniformes profissionais são responsáveis por mais de 80% das receitas provenientes das vendas para montadores e os outros 20% referem-se a comercialização dos equipamentos de proteção individual, sendo que esses valores são inversos nas vendas para os demais clientes.

#### 4.5. PRINCIPAIS FORNECEDORES

Os principais fornecedores são grandes empresas estabelecidas em outros estados, como São Paulo e Sergipe. No Paraná existem alguns pequenos fornecedores, responsáveis pelo fornecimento de materiais auxiliares na produção, expediente, uso e consumo.

A empresa Santista Têxtil S/A e Tavex do Brasil S/A, estabelecidas respectivamente no município de Tatuí, São Paulo, e Nossa Senhora do Socorro, Sergipe, são responsáveis pelo fornecimento da matéria-prima bruta para confecção dos uniformes, ou seja, tecidos e outros artigos têxteis necessários para a produção. Seu diferencial é a busca, constantemente, de inovar, criando e apresentando produtos diferenciados, com maior valor agregado, acompanhados de uma ampla prestação de serviços aos seus clientes, envolvendo orientação de moda, acabamento e lavagem, modelagem e outros aspectos.

Além disso, a empresa possui um relacionamento comercial com a indústria “Flower Gloves” de Verona, na Itália, responsáveis pelo fornecimento de luvas de alta qualidade, onde foi utilizada a adoção de alguns processos e comportamentos praticados por eles.

#### 4.6. LEVANTAMENTO DOS PONTOS DE CONTROLE

Devido ao fato de existir a departamentalização na empresa com o intuito de tornar a gestão mais eficaz, internamente, cada departamento tem a necessidade de estar estruturado para que possa realmente suprir a necessidade da diretoria geral.

Dessa forma, há a necessidade em, primeiramente, verificar os pontos de controle a serem implementados separados por departamentos.

- a) *Diretoria Geral*: tem por exigência a análise de relatórios isolados e consolidados por departamento;
- b) *Departamento Administrativo*: departamento terceirizado definido pelos setores de contabilidade, fiscal contábil e recursos humanos;
- c) *Departamento Financeiro*: dividir as tarefas entre os colaboradores e delimitar áreas de atuação, bem como definir suas cooperações e subordinações;
- d) *Departamento Industrial*: organizar o processo produtivo, fazendo existir etapas específicas do planejamento, passando pelas compras, produção até o produto finalizado;
- e) *Departamento Comercial*: separar as atividades pertinentes ao departamento de cada setor para garantir o processo como um todo;

Com base no levantamento dos pontos de controles a serem implementados na empresa, cabe agora consolidar as informações da estrutura dos controles de cada departamento.

## 4.7. CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

A empresa com seus diversos departamentos e cada qual com suas atribuições, apesar de alguns controles poderem ser válidos para todos, existe especificidades e por isso deverá ter tratamento diferenciado cada um deles.

De acordo com o organograma apresentado anteriormente, a empresa apresenta-se organizada da seguinte maneira: Diretoria Geral; Departamento Administrativo; Departamento Financeiro; Departamento Industrial; e Departamento Comercial.

### 4.7.1 Diretoria Geral

É o nível máximo da hierarquia organizacional, onde concentra os sócios da empresa que têm por responsabilidade as tomadas de decisões com o intuito de gerir a entidade da melhor forma possível para gerar renda.

A diretoria geral possui, um sócio responsável pela administração da fábrica em geral e outro responsável pelos contatos e fechamento de contratos com os possíveis “*prospects*”, sendo que as decisões dependem da aprovação em conjunto.

### 4.7.2 Departamento Administrativo

O departamento administrativo é terceirizado e, faz parte desse setor a Contabilidade, além disso, possui os sub-setores: Fiscal, Contábil e Recursos Humanos.

Esse departamento possui cinco colaboradores, onde um é responsável pelo sub-setor Fiscal, um responsável e outro auxiliar para o sub-setor Contábil e, outro responsável com um auxiliar para o sub-setor Recursos Humanos.

#### a) *Fiscal*

- Responsável pela conferência e lançamento dos documentos fiscais emitidos pelo sub-setor de faturamento;

- Guarda dos documentos, guias de recolhimento, livros fiscais e outros documentos fiscais de acordo com a legislação vigente com intuito de salvaguardar futuras contestações;
- Conferência de lançamentos nos livros fiscais; apuração e conferência dos impostos apurados através de guias de recolhimento antes de enviá-las para pagamento;
- Envio sempre que possível somente cópias de documentos, afim de preservar os originais;

*b) Contábil*

- Controle das obrigações acessórias exigidas pelos entes federais, estaduais e municipais, bem como a guarda em meio físico e virtual em local adequado;
- Backups dos registros contábeis em meio físico e virtual conservado em ambiente seguro;
- Emissão e controle dos livros diário e razão, bem como seus registros e sua guarda;
- Conciliações bancárias;
- Planilhas de controle para o ativo imobilizado, contendo detalhes individualizados como aquisições, depreciações e baixas;
- Apresentação de balanço patrimonial e demonstração de resultados trimestrais e anuais em meio magnético e impressos;

*c) Recursos Humanos*

- Controle dos empregados através de registros em sistema específico, além de pasta individual por funcionário com todos os documentos exigidos e pertinentes;
- Registro e baixa de funcionários;
- Cálculo da folha de pagamento;
- Posse e guarda e atualização das CCT (Convenções Coletivas de Trabalhos) homologadas pelos sindicatos a qual a empresa esta filiada;



- Relatórios de registros e baixas efetuadas no dia com assinatura do responsável;
- Resumo e extratos mensais da folha de pagamento;
- Validação das guias de impostos com a folha mensal calculada;
- Guarda dos documentos em local adequado pelo tempo mínimo exigido pela legislação;

#### 4.7.3 Departamento Financeiro

Estão presentes no departamento financeiro os sub-setores de Contas a Receber, Contas a Pagar, Crédito e Cobrança e Gerência Financeira.

Esse departamento possui nove colaboradores, onde cada colaborador é responsável por suas obrigações e tarefas envolvidas em todo o processo.

##### *a) Contas a Receber*

Tendo o setor a função de verificar os recebimentos das vendas efetuadas pela empresa, o contas a receber tem relação direta com o gerente financeiro. Dentro de suas particularidades, alguns controles se fazem necessários:

- Controle de clientes com cadastro e informações em sistema próprio;
- Relatórios com data de venda, valores, forma de pagamento, prazos e documento de origem;
- Relatório e conferência diária de valores recebidos com assinatura do responsável pela confecção e pelo gerente financeiro;
- Guarda dos comprovantes de recebimentos e transferência de numerários em ordem cronológica, de forma adequada e local seguro;

##### *b) Contas a Pagar*

Esse setor recebe as obrigações da empresa para com seus credores, sejam eles fornecedores, governo, colaboradores e outras empresas com relação direta com o setor de Gerência Financeira. Para maior confiabilidade e segurança do setor, alguns controles se fazem necessários:

- Controle de credores com cadastro e informações em sistema próprio;

- Relatórios gerenciais com data da compra ou evento, valores, forma de pagamento, prazos e documento de origem;
- Cópias das notas fiscais, faturas, boletos ou recibos;
- Relatório e conferência diária de quitações e baixas efetuadas com assinatura do responsável pela confecção e gerente financeiro;
- Relação e conferência de cheques emitidos por número de ordem, bem como a exigência de autorização, além de estarem nominais ao credor;
- Guarda dos comprovantes de pagamentos, cópias de cheques e quaisquer outros documentos de quitação da obrigação de forma adequada e local seguro;

*c) Crédito e Cobrança*

O setor de Crédito e Cobrança trabalha em conjunto com os setores de contas a receber e gerência financeira, passando as informações de clientes e fornecedores, aprovando vendas e entrando em contato com os devedores.

Para esse setor, alguns controles precisam estar em funcionamento para melhor confiança e execução dos trabalhos, dentre eles àqueles que merecem destaque:

- Cadastro atualizado mensalmente de clientes e fornecedores, com dados completos e referências comerciais;
- Registro dos contatos efetuados contendo nome, data, hora e assunto;
- Cópias e guarda dos documentos enviados por cartas, fax, correio eletrônico ou outro meio de comunicação;

*d) Gerência Financeira*

A Gerência Financeira apóia e supervisiona os demais setores do Departamento Financeiro, além disso, trabalha com as transações monetárias da empresa, organizando os pagamentos e acompanhando os recebimentos, bem como o repasse e destinação dos recursos financeiros para onde se fizer necessário.

É um setor de grande importância para o funcionamento e continuidade da empresa, assim, alguns controles básicos são importantes para a transparência do setor, são eles:

- Guarda e manuseio de numerários somente na presença de no mínimo duas pessoas;
- Conciliação bancária;
- Relatórios de fluxo de caixa e previsões assinados pelo gerente financeiro;
- Guarda de cópias de cheques ou comprovantes de forma segura;
- Guarda de extratos bancários de contas correntes, garantida, empréstimos e aplicações;

#### 4.7.4 Departamento Industrial

O Departamento Industrial é composto pelos setores de Estoque e de Produção, sendo que esse departamento está diretamente envolvido com todo o processo produtivo e organização.

O setor de Estoque é formado pelos sub-setores de planejamento de produção, compras envolvendo toda a organização, além de seu envio e acompanhamento dos estoques adquiridos:

##### *a) Planejamento*

Esse sub-setor tem como função primordial a de fazer o estudo das produções futuras, analisando dados passados e cotações apresentadas. Além disso, é de grande valia para o conhecimento do histórico produtivo. Dentre os controles necessários, alguns serão destacados, são eles:

- Relatórios de previsões de produção e consumo;
- Cotações de fornecedores para itens de freqüente utilização;
- Guarda de orçamentos, cotações e previsões em local adequado e seguro.

### *b) Compras*

Esse sub-setor, como está intitulado, é onde são feitas todas as compras de itens para revenda, suprimentos, aviamentos e matéria-prima para a indústria e embora esteja fazendo parte do Departamento Industrial, atende todas as necessidades de aquisições da empresa. Assim, alguns controles precisam estar em funcionamento, são eles:

- Visto nas requisições recebidas e sua guarda;
- Guarda dos pedidos de compras;
- Confeção e guarda de ordem de compra assinada pelo responsável;
- Cópia dos contratos de compras e documentos fiscais recebidos;

### *c) Auxiliares*

O sub-setor Auxiliares, presta suporte às necessidades dos outros sub-setores, com o arquivamento, atendimento e controle dos estoques. Alguns controles serão apresentados, são eles:

- Arquivamento de documentos em ordem cronológica, separadas por tipo e finalidade;
- Numeração de índices de arquivos correntes e arquivos morto;
- Lançamento de entrada no estoque constando data, número de documento, tipo de documento, quantidade, finalidade da compra, bem como a baixa dos materiais remetidos para consumo ou produção devidamente assinados pelo emissor e receptor;

O setor de Produção é formado pelos sub-setores de corte da matéria-prima de acordo com os modelos propostos, a confecção e execução dos acabamentos, e por fim, o envio para o bordado e serigrafia.

### *a) Corte e Risco*

Esse sub-setor é considerado o de maior importância no processo de produção, pois, o resultado da operação influenciará sensivelmente na qualidade e preço final do produto. Os controles utilizados são:

- Requisição ao setor do estoque das matérias-primas que serão utilizadas na produção;

- Reduzir a sobra de material, obedecendo as regras que o tecido possa impor;
- Relatórios gerenciais com a individualização por produto da quantidade de materiais utilizados, tempo gasto, produção estimada e executada;

#### *b) Costura*

No sub-setor de costura vários aspectos importantes são analisados completando todas as informações e critérios estabelecidos na engenharia do produto. As peças que foram cortadas e marcadas na etapa anterior, agora são unidas pela costura ou pesponto. Os controles são:

- Requisição através de fichas ao setor do estoque das matérias-primas que serão utilizadas no processo;
- Antes de costurar, passar uma costura em um retalho para calcular o número ideal de pontos para o trabalho;
- Relatórios gerenciais com a individualização por produto da quantidade confeccionada, quantidade de materiais utilizados, tempo gasto, produção estimada e executada;

#### *c) Bordado e Serigrafia*

O sub-setor de bordado e serigrafia, como o próprio nome intitula, é responsável pelo emprego da serigrafia e bordado computadorizado de acordo com cada cliente, assim necessário para a finalização do produto. Os controles utilizados são:

- Requisição através de fichas ao setor do estoque das matérias-primas que serão utilizadas no processo;
- Relatórios gerenciais com a individualização por produto da quantidade de materiais utilizados, tempo gasto, produção estimada e executada;

#### *d) Acabamento*

Por fim, o sub-setor de acabamento, é responsável pelo arremate dos produtos, ou seja, todas as linhas e fios de tecido excedentes são retirados e as

peças ficam empilhadas aguardando serem passadas e embaladas. Os controles necessários e utilizados são:

- Rigorosa inspeção que avalia aspectos de qualidade;
- Envio do material para os estoques devidamente embalados e prontos para sua destinação;

Além dos controles do processo fabril existem algumas recomendações que são feitas e que merecem ser elencadas, são elas:

- Elaboração de ordens de produção por dia;
- Relação de produtos utilizados na produção em cada processo com suas requisições;
- Controle de perdas diárias;
- Relatórios gerenciais com a individualização por produto da quantidade de produção diária;

#### 4.7.5 Departamento Comercial

O departamento comercial concentra as atividades de vendas e expedição, por isso no organograma está estruturada por dois setores com os respectivos nomes.

##### *a) Vendas*

O setor de Vendas trabalha diretamente com os clientes, além disso, conta com dois representantes comerciais que são responsáveis em enviar diariamente os pedidos por meio eletrônico, dessa forma todo o atendimento e processo é feito por este setor, precisando apenas da aprovação da área financeira. Os controles utilizados são:

- Firmar a venda com contrato de vendas;
- Recebimento dos pedidos dos representantes;
- Utilizar tabela de preços;
- Solicitar ao setor de crédito a aprovação da venda;
- Emitir os pedidos no sistema com relatórios diários assinados;
- Baixar no estoque;

- Emitir ordem de expedição com os dados da venda com cópia, permanecendo uma no setor e outra com o responsável pela expedição;
- Registro de devoluções de vendas constando motivo, data, quantidade e número da venda devolvida;

*b) Expedição*

O setor de Expedição recebe as vendas efetuadas para separar as mercadorias, faturá-las e liberá-las para a entrega. Como todos os processos vistos, a expedição também necessitam de controles específicos, são eles:

- Conferência do registro das vendas e carregamento para transporte ou despacho das mercadorias;
- Emissão e conferência de ordem de faturamento assinada pelo expedidor e enviada para o motorista ou despachante;
- Apresentação para o setor fiscal das notas fiscais emitidas;
- Relatórios de notas fiscais emitidas no dia com os dados da venda;
- Protocolos de documentos entregues e recebidos pelo sub-setor constando data, identificação e assinaturas dos envolvidos;

#### 4.8. PROPOSTA DE AUDITORIA INTERNA

Sendo a auditoria interna, a técnica contábil do exame dos registros patrimoniais, apresentando conclusões e críticas respectivas, por meio de análises, explicações, orientações e sugestões, valendo-se para tanto, de todos os meios necessários e, a partir de um ponto de vista mais amplo, pode-se dizer que o controle organizacional é feito através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o desempenho individual e organizacional seja o mais adequado para atingir os objetivos da organização.

Com as operações da companhia em contínua atividade e desenvolvimento, é preciso identificar seus processos e assim, definir controles que melhores se adaptam as necessidades e supram as falhas já existentes. Contudo, é de grande importância adequar os controles, implementando os modelos existentes ou implantando novos modelos conforme as características de cada setor e processo.

Estando a empresa já estabelecida em sede própria e com crescimento sustentável sem recorrer a recursos de terceiros, a importância de uma auditoria interna através da melhoria dos controles gerenciais é grande, de modo que a consciência de existirem tais controle acabam por fazer parte dos costumes da empresa, não correndo os riscos de rejeição e perda de mercado.

No primeiro momento, para os controles serem viáveis, parte-se do pressuposto que se deve conhecer a estrutura organizacional e os processos que a conduzem, examinando cada departamento, seus cargos e atribuições, além dos relatórios e informações geradas por cada um deles, partindo do geral para o específico, padronizando ações e adaptando conforme as necessidades.

Em seqüência, o levantamento dos recursos humanos é levado em consideração, onde haverá a definição dos cargos, segregando funções e atribuindo responsabilidades e tarefas para cada colaborador.

Depois de conhecida toda a estrutura organizacional da empresa e o seu quadro e formação de colaboradores, é necessário definir cada controle por área, tendo seus relatórios, além de constatar a relação entre cada área e como essa relação afeta a gestão como um todo.

Os instrumentos de controles integrantes do sistema como protocolos, autorizações, requisições, mapas e meios de organização possuem suas formatações conforme o que a empresa necessitar. Dentre os variados pontos de



controle observados, alguns merecem destaque como: segregação de funções, e autorizações.

Através da auditoria interna com a melhoria dos controles gerenciais, adequando-os às necessidade da empresa, o processo de gerenciamento terá mais transparência além de estar melhor organizado, assim diminuindo a possibilidade de erros e fraudes e como consequência trazendo informações confiáveis.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo de caso ora elaborado para propor uma auditoria interna com a melhoria dos controles gerenciais para auxílio do gerenciamento e controle de uma indústria têxtil da região metropolitana que utiliza contabilidade terceirizada pode ser concluído de forma satisfatória, chegando aos objetivos previamente propostos, com a utilização de técnicas e conhecimentos expostos na revisão de literatura.

Ao fim do estudo, depois de apreciada toda estrutura organizacional da empresa, delimitando as ações em departamentos e suas funções dentro de cada um, através de setores, definindo suas responsabilidades e atribuições. Ainda que, também foi possível evidenciar as áreas onde os controles seriam aplicados, de modo que toda a organização fizesse parte do processo.

Conforme demonstra a proposta de auditoria interna com a melhoria dos controles gerenciais na empresa estudada, a consolidação de projeto não apenas tornará o gerenciamento mais transparente, como também poderá trazer melhores resultados, havendo a uniformização e princípios que terão grande ajuda na rotina da empresa.

Apesar das semelhanças entre a empresa analisada e demais empresas pertencentes ao mesmo setor, não é recomendável a utilização e aplicação dos resultados obtidos nesse estudo de caso em outras empresas. Afinal, cada empresa possui suas características, particularidades e políticas diferenciadas.

Por se tratar de um estudo de caso, o trabalho não compreendeu todas as técnicas existentes no mundo da auditoria interna e controles gerenciais, sendo imprescindível para o conhecimento e aprofundamento mais minucioso da situação da empresa de um modo geral, a análise mais avançada e preferencialmente, estar envolvido em um espaço maior de tempo na rotina.

Assim, conclui-se esse estudo com o sentimento de dever cumprido, e de ter a certeza de que tudo que se fez para o bom desenvolvimento foi útil para o conhecimento e aperfeiçoamento sobre o tema.

Esse estudo não acaba nesse trabalho, deste modo, se faz necessário aprofundar-se com mais estudos por ser um assunto de grande importância.

## 6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. e YOUNG, Sm. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

CAMARGOS, Helton. **Controles para a indústria têxtil**. São Paulo: Editora Ícone, 1997.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial Básica**. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil – Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

D'AVILA, Marcos Zähler e OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Editora Nobel, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat. **Controles de Gestão – Uma Abordagem Contextual e Organizacional**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Makron Books, 2000.

REBELO, Antônio Raimundo Coutinho. **Auditorias da Qualidade**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

SÁ, Antonio Lopes. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1974.

SANTOS, José Luiz dos Santos, SCHMIDT, Paulo e GOMES, José Mário Matsumura Gomes. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

WARREN, Carl S., REEVE, M., FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Thompson, 2006.